

連結納税制度における連結主体観

金 光 明 雄*

1. はじめに

2002年（平成14年）6月の「法人税法等の一部を改正する法律」により、2003年（平成15年）3月期決算から、わが国の法人課税制度において新たに連結納税制度が導入されることになった。ここに連結納税制度とは、企業グループの一体性に着目し、企業グループ内の個々の法人の所得と欠損を通算して課税所得を計算するなど、企業グループをあたかもひとつの法人であるかのように捉えて法人税を課税する仕組みである。

周知のように、従来わが国の法人課税制度は、私法上の法人格の枠組みを租税法上も課税単位として尊重する立場をとってきた。しかしながら、経済的一体性をもって経営され実質的にひとつの法人とみることができるともつ企業グループについては、個々の法人を納税単位として課税するよりも、グループ全体をひとつの納税単位として課税するほうが、より実態に即した適正な課税が実現されと考えられる。連結納税制度の創設は、実質課税の原則という租税理論の観点から、従来の課税体系のなかに、企業グループをひとつの課税単位¹⁾とする新たな課税体系を構築するものである。そして、これを課税単位の拡大と捉えるならば、連結納税制度の本質は、まさに企業グループの経済的一体性に基づく実質課税思考と連結思考を理論的根拠とする課税単位の拡大にあるといえる。なぜなら、連結納税制度のもとでは、企業グループ内での損益通算や内部取引損益の課税繰延などの会計処理が容認されるが、それらはすべて、課税単位の拡大が制度的に保証されていることが前提となるからである。

そこで連結納税制度においては、企業グループを課税単位とする理論的根拠のひとつと考える「企業グループの経済的一体性」を何に求めるのかという問題が重要となる。というのも、

* 本学経営学部専任講師

1) 本稿では、課税単位という用語を、連結申告納税における納税者単位を意味するものとして用いている。

この問題は、連結納税制度の適用対象とする企業グループの範囲の決定に大きく関わるからである。この点に関して、連結納税制度のもとで課税単位とされる企業グループの経済的一体性は、株式所有による高度な資本的結合の事実とする考え方が、わが国の制度のみならず、国際的にみても、共通した認識となっている。

しかしながら、そのような企業グループは組織的に統合された単一の法人とは異なり、法形式上は独立した権利義務の主体である個々の法人が株式保有関係を通じて親会社の支配下に統合されたものにすぎず、株式の取得や譲渡等を通じて企業グループへの加入や企業グループからの離脱が可能であることを考えると、課税単位としての企業グループは、経済的一体性とは相異なる流動的な性質をも有しているといえる。

このように考えると、連結納税制度のもとで課税単位とされる連結グループが有する経済的一体性と流動性という相異なる性質を、連結納税制度の枠組みの構築に際し、どのように反映していくのかという重要な論点がここで新たに浮かび上がってくる。この問題は、連結グループ内の法人関係の本質をどのように捉えるかという連結主体観の問題と密接に関連している。

本稿の目的は、課税単位とされる企業グループが有する特性によって導出される連結納税制度のもとでの連結主体観を明らかにし、連結納税制度の構築や実践に際しての連結主体観のあり方を、日米の連結納税制度の考察を通じて検討することである。

本稿の構成は次のとおりである。まず2節で、連結納税制度における連結主体観を導出する。3節では、連結納税制度の導入と普及を国際的に先導してきた米国の連結納税制度を連結主体観の観点から考察する。4節では、わが国の連結納税制度を連結主体観の観点から考察する。そして5節では、3節と4節での考察をふまえて、連結納税制度を構築し実践していくうえでの連結主体観のあり方を検討する。最後に6節で本稿の要約を述べることにする。

2. 単一主体概念と個別主体概念

連結納税制度のもとで課税単位とされる企業グループは、株式所有による資本的結合関係によって成り立っているため、経済的一体性と流動性という相異なる2つの性質を有しているが、このことが、連結納税制度の構築に際して、次のような重要な問題を提起する。それは、企業グループの経済的一体性を重視する単一主体アプローチと、企業グループを構成する企業の個別主体性を重視する個別主体アプローチのどちらの観点から連結納税制度を構築していくのかという問題である。経済的実態に即した課税の合理性を第一義的に考えるならば、企業グループの経済的一体性を重視しなければならないので、単一主体アプローチを指向すべきことになる。他方、企業グループが有する流動性に着目するならば、グループを構成する企業の個別主体性を認める必要があるので、個別主体アプローチを指向すべきことになる。

この問題は、企業グループ内の法人関係の本質を、単一主体概念（single entity concept）と個別主体概念（separate entity concept）のどちらの立場にたって説明するかという連結主体観の問題と深く関連している。とりわけ米国では、連結申告規則を支える基本的思考として立法レベルで議論が繰り広げられている問題である（Dahlberg [1987]）。単一主体概念のもとでは、企業グループは、それ自体が単一の納税主体として考えられ、企業グループを構成する法人は、単にその一構成員として存在するにすぎないとされる。この考え方によれば、企業グループ間の取引については、原則として課税関係が生じることはなく、また親会社は子会社の資産を直接所有するものとみなされる（Dahlberg [1987] および Abbott [1989]）。一方、個別主体概念のもとでは、個々の課税所得や税額を算定するための納税主体として法人の独立性が尊重され、企業グループは、そのような法人の集合体であると考えられる。したがって親会社は、単に個々の子会社に対する支配関係を有しない投資家としての立場にあるにすぎないとされる（Dahlberg [1987] および Abbott [1989]）。

連結納税制度のもとでは、連結グループ自体を最終の納税義務者として法人の債権債務関係を律しているのではなく、私法上の権利主体としての個別法人自体を納税義務者とする個別法人税制度を前提として形成されているものであり、また連結税額負担の結果生ずる株主持分の変動は個別法人とのその株主との関係に帰着するという会社法上および税法上の関係が存在している事実があるため（井上 [1996, 205頁]）、企業グループ内の法人関係の本質をどのように捉えるかという連結主体観の問題はとくに重要となる。いずれの連結主体観を重視するかによって、課税所得計算における会計処理上の判断を単一主体アプローチと個別主体アプローチのどちらの観点から行うべきかが示されることになる。すなわち、単一主体概念を前提とするならば単一主体アプローチであり、個別主体概念を前提とするならば個別主体アプローチとなる。このように課税所得計算において単一主体アプローチと個別主体アプローチのどちらに立脚すべきかという問題は、企業グループ内の法人関係を単一主体概念と個別主体概念のどちらを重視するかという連結主体観の問題とあわせて議論していく必要がある。

3. 米国の連結納税制度における連結主体観

(1) 導入期の連結納税制度における連結主体観

導入期の米国の連結納税制度においては、連結主体観として単一主体概念を重視するか、それとも個別主体概念を重視するかは明確にされていなかったが、次に示す当時の議会報告書あるいは規則などから、1966年の連結申告規則の実質的な改正までは一貫して単一主体概念を重視する立場を採ってきたことがうかがえる。

①上院財政委員会報告書

米国の連結納税制度は、第一次世界大戦の戦費調達のために設けられた超過利潤税（excess profits tax）の累進税率負担の軽減を図るために子会社を創設して所得を分割するという租税回避行為を防止するという行政目的で、1917年歳入法規則第41号において規定されたのが始まりである。そして翌1918年には、歳入法第240条において、法人所得税についても連結納税申告を強制適用することが求められるようになった。当時の米国議会上院財政委員会（Senate Committee on Finance）は、連結納税制度を導入する理由について、次のように述べている²⁾。

「連結の直接的な効果としては、税額を増加させる場合もあれば減少させる場合もあるが、その一般的な恒久的効果は、租税回避の防止にある。税法が連結を要件とする規定を有していないと、通常はひとつの企業の支店として経営される活動を分割して独立の法人組織とすることを無制限に認めてしまうことになる。当委員会が連結納税申告の採用を勧告する理由は、基本的にはそれが租税回避行為の防止あるいは歳入効果に役立つからではなく、実態としてひとつの事業単位であるものをひとつの課税単位として課税する原理が、健全、衡平、かつ納税者と政府にとって便宜であるとの考えに基づくものである。」

上記の報告書では、連結納税制度に、租税回避行為を防止するという機能があることを認めるが、それはあくまでも連結納税制度を導入する理由としては副次的なものであり、主たる理由は、経済的実態に即して関連法人グループ³⁾をひとつの課税単位として把握し課税することの合理性にあることを主張している。経済的実態に即した課税の合理性を第一義的に考えるならば、単一主体アプローチを指向すべきことになるので、ここでは連結主体観として単一主体概念を重視する立場を採っていると考えられる。

②1924年歳入法に基づく規則第65号631条

第一次世界大戦の終結に伴って1921年に超過利潤税が廃止されてから、それまでの租税回避行為の防止という機能は失われることになったが、その後、親子会社の所得を分割することによって未実現利益に対して課税を行うのは不合理であるとする発想に転換し、納税者の利益のために連結納税制度が存続されることになった。下記の規則は、そのような状況のなかで規定されたものである。

「連結納税制度は、事業が2つ以上の法人によって営まれる場合であっても、単一企業の真の純所得に対する課税の原理に基づくものとする。ある法人が他のひとつまたは複数の法人の株式資本を所有する場合には、ひとつまたは複数の支店を有する単

2) Finance Committee Report on the 1918 Act, Sen. Rep. No.617, 65th Cong., 3rd Sess.

3) 米国の連結納税制度において、連結申告が要求される企業グループを関連法人グループ（affiliated group）という。

一の事業と密接に類似する状態になるものとする。」

上記の規則は、それまでと同様、連結主体観として単一主体概念を重視する立場から、1921年の超過利潤税廃止後も、「健全」・「衡平」・「便宜」という理念に基づいて連結納税制度を存続していくことの必然性を再認識したうえで規定されたものと推測される。

③下院財政委員会報告書

次に示す1934年下院財政委員会報告（House Committee Report）は、後述する内部取引損益の処理方式⁴⁾について言及したものである⁵⁾。

「財務省は、関連法人グループによる正当な納税申告書を確保する方法のひとつは、すべての関連会社間取引が消去されるような連結納税申告書を要求することであると主張した。もしそうでなければ、利益と損失が完全子会社から他の会社へ移転され、それぞれの個別納税申告書がグループ全体の利益を正確に反映しないものとなる。実務目的においても、個々の子会社は別個の主体であっても、実質的には単一の企業の支店または部門である。したがって連結納税申告書は、通常の事業目的のための規定であり、所得税法は16年間に及んで連結申告規則を規定してきた。連結納税申告が通常の事業慣行に適合することによって、所得税法の執行は簡素化される。そしてそれは、財務省が多数の子会社に代わって単一の納税者を処理することを可能にさせ、何千もの関連会社間取引の真実性についても検証する必要性を消滅させる。」

1928年歳入法では、同45条において関連会社間取引について移転価格税制の導入を規定していたが、財務省は、関連法人グループにおける単一主体性を重視することで、消去方式を正当化させ、連結納税制度のもとでの関連会社間取引については、その真実性を検証する必要性はないという見解を示したのである。したがって、ここでも連結主体観として単一主体概念を重視していることがうかがえる。

(2) 1966年改正連結申告規則にみる連結主体観

1917年に連結申告規則において連結納税制度が規定されて以降、歳入法あるいは施行規則は、累次の改正を繰り返してきたが、連結納税制度の実質的な内容に踏み込むような規則改正では

4) 棚卸資産の譲渡など内部取引に係る未実現損益の課税方法には、消去方式（elimination）と繰延方式（deferral）がある。消去方式とは、法人間の内部取引価格は簿価（原価）によって行われたものとみなし、内部取引に係る損益はすべて譲受法人側に帰属させるという考え方である。一方、繰延方式とは、法人間の内部取引価格を通常の取引価格を用いて行うことによって、いったん譲渡法人において内部取引に係る損益を認識するが、未実現損益が存在する場合には、これを譲受法人において実現されるまでの間、譲渡法人側で課税を繰延べるという考え方である。

5) H.R. Rep. No.704, 73d Cong., 2d Sess. 17 (1934) .

なかった。そのような規則改正が最初に行われたのは、1966年の連結申告規則の改正においてである。1966年の連結申告規則の改正では、単一主体アプローチに立脚する連結納税制度の中に、部分的に個別主体アプローチの考え方が取り入れられた。その結果、相異なる2つの連結主体観が混在する連結納税制度が構築され、その後の連結納税制度のあり方に大きな影響を与えるものとなった。

1966年の規則改正のなかで、連結主体観をめぐる問題として関連する項目は、①会計基準の個別適用の容認、②内部取引損益に関する処理方式の転換、ならびに③投資修正規定の整備である。①会計基準の個別適用の容認と、②内部取引損益に関する処理方式の転換には、個別主体アプローチの考え方が強く反映されており、③投資修正規定の整備に関しては、単一主体アプローチ指向の徹底として特徴づけられる。これら3つの項目について、以下順を追ってみていくこととする。

①会計基準の個別適用の容認

1966年改正前の連結申告規則では、単一主体アプローチを採っていたため、連結納税申告を行う場合、関連法人グループにおける会計処理は、原則として親会社と同一の方法にすることが求められていた。

しかしながら1966年の改正連結申告規則では、関連法人グループにおける会計基準の統一は要求せず、個別申告の場合と同様の会計基準によるべきことを規定した(Reg.1.1502-17)。同規則は、個別申告のもとで親会社と子会社がそれぞれ異なる会計基準を適用していた場合には、連結申告を選択した後においてもそれを継続して適用し、歳入庁長官の同意がないかぎり変更することを認めないとした。こうした改正の背景として、ひとつには、単一の企業が複数の事業活動を行っている場合に、事業ごとに異なる会計基準の適用を容認する歳入法446条との整合性を図るという趣旨があったのではないかと、もうひとつには、旧規則のもとで連結納税申告を選択することによって、会計基準を統一するためにその変更を強制することが租税回避行為に利用されることもしばしばあったという事情に考慮したのではないかと考えられている(Streuling [1978], pp.92-95)。

いずれにせよ会計基準の個別適用の容認は、関連法人グループの単一主体性ではなく、むしろ関連法人グループに属する個々の法人の独立性すなわち個別主体性を強調する個別主体概念を重視し、個別主体アプローチの適用を示すものである。Streuling [1978, pp.92-95] も、歳入法446条が容認しているのは、単一の納税者が複数の事業を抱えている場合にその事業ごとに異なる会計基準を適用することであり、関連法人グループにおいて必ずしも事業が異なるとは限らない状況のなかで、個別法人ごとに異なる会計基準の適用を認めたことは、単一主体アプローチからの逸脱であると指摘する。

②内部取引損益に関する処理方式の転換

連結納税制度における内部取引とは、連結申告年度に行われた取引で、その取引直後において連結グループに含まれる法人間の取引を意味する⁶⁾。内部取引損益の処理方式には、2つの考え方がある。ひとつは、関連法人間の内部取引価格は譲渡法人側の簿価によって行われたものとみなし、内部取引損益はすべて譲受法人側に帰属させるという「消去方式 (elimination)」である。いまひとつは、関連法人間の内部取引価格を通常取引価格を用いて行い、譲渡法人において内部取引損益を認識するが、未実現損益が存在する場合には、譲受法人において実現されるまでのあいだ、譲渡法人側で未実現損益の課税を繰延べるという「繰延方式 (deferral)」である⁷⁾。

1966年改正前連結申告規則では、内部取引損益の処理は消去方式によることが規定されていた。その理由は言うまでもなく単一主体アプローチが連結納税制度を支える基本的思考として支配的であったからである。しかしながら1966年の連結申告規則改正をさかいに、内部取引損益の処理方式は消去方式から繰延方式へと変更されることになった。その発端となったのは、Beck Builders社事件⁸⁾であるといわれている。内部取引損益のすべてを譲受法人による販売等の実現利益とともに譲受法人に帰属させようとする消去方式の考え方が、結果的に関連法人グループのなかで任意に所得の振替を認めてしまい、それがBeck Builders社事件にみられるような租税回避行為に利用されるようになったのである。

繰延方式への転換は、このような連結課税所得の歪曲を防ぐという政策的な要請に基づくものであった。繰延方式の特徴は、関連法人間取引においても法人の独立性を重視していることである。その結果、未実現の内部取引損益は、関連法人グループとして実現されるまでのあい

6) たとえば、連結申告規則の対象となる内部取引には、(a)損益の認識にかかわらず、譲渡法人 (selling member) から譲受法人 (purchasing member) への資産の売却 (資産の交換、拠出等の譲渡も含む)、(b)譲受法人側の対価の支払または未払の発生を伴う、譲渡法人から譲受法人に対する役務提供、(c)譲受法人側の対価の支払または未払の発生を伴う、譲渡法人から譲受法人に対する技術等に係る使用許諾、資産の賃貸または金銭貸付、(d)譲受法人所有の譲渡法人株式に対する譲渡法人からの配当などが含まれる (Reg.1.1502-13(b)(1))。

7) 内部取引損益の具体的な処理方法ならびに課税上の効果については、拙稿 [2003] を参照されたい。

8) Henry C. Beck Builders, Inc. v. Comm., 41 TC 616 (1964)。事件の骨子は次のとおりである。子会社から住宅団地の建築工事を請け負った親会社は、通常取引価格によって請負対価の支払を受けたが、親会社は請負利益を税務上消去し、その後、子会社が住宅団地の売却益を実現する前に、親会社は子会社株式を簿価で外部の第三者に売却した。これに対して、歳入庁は、「親会社の請負対価は株式譲渡の利得の性質をもつものである」と主張したが、租税裁判所の判決は、「親会社の請負利益が株式譲渡によって実現したという証拠はない」として、歳入庁の主張を退けるものであった。子会社の買い手は子会社を直ちに清算し、建物に新しい価額を付して取得したため、当初親会社で消去された請負利益は、永久に課税されることはなかったのである。

だは課税が繰延べられ、実現後は最終的な内部取引損益の帰属先が通常の実取形態と同様に決定されるため、取引の経済的実態を反映した所得配分が可能となるのである。

このように消去方式から繰延方式への転換は、未実現利益に係る課税上の処理を単一主体アプローチではなく個別主体概念を重視する個別主体アプローチの観点から行うことを示すものである⁹⁾。

③投資修正規定の整備

投資修正 (investment adjustment) は、親会社が保有する子会社の株式投資価額 (basis of stock) (税務上の帳簿価額を意味する) を、親会社の持分割合に応じて、毎期の子会社所得の留保額あるいは欠損金額を反映させた金額に修正しなおす仕組みである (Reg.1.1502-32(a))¹⁰⁾。投資修正の原理は連結会計における持分法の会計思考に近い考え方から、子会社株式に係る投資修正規定は、租税法における持分法 (equity approach) の容認であるとされ、連結納税制度が連結財務諸表制度の財務報告目的に近づいたとして評価されていた (Crumbley [1968])。

しかしながら実際のところは、投資修正の規定は、会計思考への接近というよりは、むしろ損失の二重控除を利用した租税回避行為の防止や所得の二重課税の回避という政策的な観点から要請されたものであり、沿革的にはIlfeld社事件¹¹⁾にまで遡る。

Ilfeld社事件の骨子は次のとおりである。原告親会社 (Ilfeld社) は、以前に発生していた子会社の欠損を連結欠損として申告していたが、親会社はその子会社の株式を時価で譲渡し、簿価との差額は譲渡損として申告したところ、歳入庁は、当該譲渡損は以前に連結欠損として申告された欠損と実質的に同一であるとして、これを否認した。これについて最高裁判所は、連結申告規則に損金算入を認める別段の定めがない場合には譲渡損は認められないとの理由から歳入庁の処分を支持したのである。

この最高裁判所の判決によって、後に投資修正が規定されることになったのである。ただし1966年の改正前連結申告規則では、子会社の欠損による子会社株式の簿価減額修正についてのみ規定し、子会社の利益による簿価増額修正については規定していなかった。その理由は明らかではないが、Ilfeld社事件のような欠損の二重控除による租税回避行為の防止に重点を置いたからではないかと考えられる。1966年改正連結申告規則では、子会社の欠損だけでなく子会社の利益についても子会社株式の簿価を増額修正するよう要求したのである。投資修正の手続

9) 個別主体アプローチの導入には賛否両論があった。たとえば米国公認会計士協会は、個別主体思考に立脚する繰延方式の考え方は一般に認められた会計慣行に合致するとして評価している (AICPA [1966])。一方、反対の立場にある論者からは、これまでの単一主体思考を全く否定するものであるとの批判がなされている (Dale [1966])。

10) 投資修正の具体的な処理方法ならびに課税上の効果については、拙稿 [2003] を参照されたい。

11) Charles Ilfeld Co. v. Hernandez, 292 U.S.62 (1934)。

きが、関連法人グループをひとつの主体とみなすことを前提にして、子会社の欠損の二重控除を利用した租税回避行為を防止し、子会社利益に起因する課税の重複は避けることを意図したものであるとするならば¹²⁾、これは、単一主体概念を重視した単一主体アプローチに依拠した会計処理であるといえる。

(3) 近年の連結申告規則にみる連結主体観

近年の連結申告規則のなかで、連結主体観をめぐる問題として挙げられるものに、①1991年に創設された子会社株式譲渡損の否認規定(Reg.1.1502-20)と、②1995年の連結申告規則改正後の内部取引損益の処理規定(Reg.1.1502-13(a)(2))がある。前者は、連結主体観として単一主体概念を重視する立場をとっており、後者は、単一主体概念と個別主体概念の混在を容認する立場を採っている。

①子会社株式譲渡損の否認

子会社株式譲渡損の否認規定(loss disallowance rule)は、連結子会社株式の譲渡損失を損金に算入することを原則的に否認するものである(Reg.1.1502-20)。この制度趣旨は、連結子会社株式の投資修正の原理を利用した租税回避行為を防止することにある。

たとえば、いまP社と、簿価50、時価100の資産のみを有するS社があるとする。P社はS社の全株式を100で取得し、S社を子会社とした。その後、S社は保有するすべての資産を時価100で外部の第三者に譲渡したので、譲渡益50を連結申告するとともに、P社はS社株式の簿価を100から150(=100+50)へと増額し投資修正を行った。この後にP社がS社株式を100で外部の第三者に譲渡すれば、その結果、譲渡損▲50(=100-150)が計上されることになる。このような仕組みを利用すれば、連結納税申告によって、子会社資産譲渡益50と子会社株式譲渡損▲50が関連法人グループ内で相殺され、結局、資産を非課税で売却したのと同じ課税効果が得られることになる。

子会社株式譲渡損の否認規定は、上記に示したような子会社株式譲渡損の損金算入を否認し、潜在的な子会社資産の経済的利得(含み益)に起因する子会社資産の譲渡利得について、関連法人グループを通じて課税することを律するものである。これには、連結子会社の資産は親会社所有の子会社株式と一体的なものとみなし、その価値変動による損益は関連法人グループを通じて1度だけ課税所得に反映させるべきという考え方が根底にあり、その点において、子会

12) たとえばDring [1967] は、1966年改正連結申告規則に規定された投資修正について、連結納税制度の枠内において法人の利益と欠損に帰属する二重課税の結果を消去するのに役立つとしている。そして、投資修正は連結納税申告書に計上された子会社の所得または欠損が、その後の子会社株式譲渡において投資利得または損失として反映されないことを確実にすると指摘している。

社株式譲渡損の否認規定には、連結主体観として単一主体概念が前提にあることがうかがえる。

②内部取引損益の処理規定に関する一部改正

1966年改正連結申告規則が、内部取引損益の処理において繰延方式の適用を要求したことによって、基本的には単一主体概念を重視する単一主体アプローチに立脚しながらも、内部取引損益の帰属に関する面では個別主体概念を重視して個別主体アプローチに依拠しているとして、連結申告規則における理論的な整合性の欠如が指摘されていた¹³⁾。

このような理論的批判に対して、1995年改正連結申告規則では、繰延方式の考え方をより明確にした (Crestol and Hennessey [1997], Section4, pp.9-25)。すなわち、内部取引損益の金額とその帰属主体については、法人の個別主体性を重視して、内部取引を別個の法人格を持った通常の法人間取引とみなして決定し、他方、内部取引損益の期間帰属や所得の性質や源泉などの属性については、対応原則または繰上原則¹⁴⁾によって、同一企業内における部門間取引と同様の効果が得られるように処理することを求めたのである。

1995年改正連結申告規則は、単一主体概念と個別主体概念を前提とする繰延方式を規定することで、内部取引損益の処理問題における連結主体観のあり方を明確にし、単一主体概念と個別主体概念の交錯を容認したのである。

4. わが国の連結納税制度における連結主体観

(1)「基本的考え方」における連結主体観

米国の連結納税制度においては、連結主体観の問題は、今日に至ってもなお立法レベルで議論されるなど、連結申告規則を支える基本的思考として、その重要性が認識されている。これに対してわが国では、連結納税制度が導入されるにあたり、連結主体観の問題が重点的に議論されることはなかった。たとえば、連結納税制度の導入に先立って、わが国の連結納税制度の基本的考え方を示すために、税制調査会法人課税小委員会によって「連結納税制度の基本的考え方」(以下、「基本的考え方」とする)が公表されたが、そこでは連結主体観の問題については触れられておらず、連結主体観の問題の重要性があまり認識されていなかったことが推測される。ただし直接的に言及しないまでも、「基本的考え方」の中で、連結主体観の影響を受け

13) たとえばDale [1966] を参照されたい。

14) 対応原則とは、すべての内部取引について、同一企業内における部門間取引と同様の効果が得られるように処理することを求める考え方である。ただし、対応原則によっても部門間取引と同様の効果が得られないような場合もあり(たとえば、譲渡法人か譲受法人のいずれかが、途中で企業集団から脱退するような場合)、そのような場合は、部門間取引と同様の効果が得られなくなる直前の時点において処理することを求める繰上原則が適用されることになる。

ていると推察される箇所はいくつか見受けられる。

「基本的考え方」が想定していると思われる連結主体観を推察できる記述として、以下のようものが挙げられる。

- ①「企業の事業部門が100%子会社として分社化された企業グループやいわゆる純粋持株会社に所有される企業グループのように、一体性をもって経営され実施的に一つの法人とみることができる実態を持つ企業グループについては、個々の法人を納税単位として課税するよりも、グループ全体をひとつの納税単位として課税するほうが、その実態に即した適正な課税が実現される。」(1.連結納税制度の意義(1))
- ②「連結財務諸表制度も連結納税制度も、個々の会社という法的主体を超えて、資本等の関連性を有する企業グループを、その一体性に着目して一つの単位として認識することが合理的であり実態に即している……(後略)」(1.連結納税制度の意義(5))
- ③「連結納税制度の対象となる企業グループとは、その実質において単一の法人とみなしうる一体性を持ったもの、すなわち、経営が一の法人に支配されるとともに利益がその一の法人に帰属する完全に一体と認められる企業グループとすべきであり……(後略)」(2.連結納税制度の基本構造(1))
- ④「連結納税制度において企業グループをあたかも一つの法人のように課税するとしても、一方で企業グループを構成する個々の法人が独立した法人格を持ち、納税単位となる企業グループの構成メンバーについて加入・離脱が生ずるといった流動性・不安定性を十分考慮に入れて、適正、公平な課税が実現されるような仕組みを構築する必要がある。」(2.連結納税制度の基本構造(2))

①は、連結納税制度の意義について言及したものである。②は、経済的実態に即した課税の合理性について指摘したものである。③は、連結納税制度を導入するに際し、想定している企業グループの概念を示したものである。これらは、連結主体観として単一主体概念を重視する立場から記されたものと推察される。

しかしながら、その一方で、連結納税制度の基本構造について言及している④では、企業グループの一体性を前提としながらも、他方では、個々の法人の個別主体性も維持していくことの必要性も指摘し、連結主体観として個別主体概念を取り入れていく考え方を示しているように思われる。

このように「基本的考え方」からは、連結主体観として単一主体概念のみ重視するような首尾一貫した立場をとるのではなく、個別主体概念についても考慮に入れるべきだとする立場をとっていることがうかがえる。

(2) 連結納税制度の基本構造にみられる連結主体観

「基本的考え方」にみられる連結主体観の二面性は、当然、連結所得金額や連結法人税額の計算構造に対しても影響している。

連結主体観として単一主体概念を重視し、単一主体アプローチに依拠していると特徴づけられる項目として、次のようなものを挙げることができる。

①連結事業年度の統一

連結事業年度は、連結親会社の事業年度における開始の日からその終了の日までの期間とされる。したがって、連結子会社の決算日が連結事業年度と異なる場合には、連結親会社の連結事業年度に合わせて決算を行わなければならない。このように連結グループ内で事業年度の統一を要求するのは、単一主体概念が前提にあるからと思われる。

②連結法人からの受取配当等の益金不算入

連結グループ内の連結法人からの受取配当等は、負債利子を控除せず、その全額を益金不算入とすることとされている。これは、連結グループ内での既に課税済みの利益を源泉とする配当を、その譲受法人でさらに益金の額へ算入することは、連結グループを通じて二度課税することになると考えるからであり、単一主体概念を重視していることを示している。

③受取配当等の判定

連結法人が受けた受取配当等にかかる処理は、①連結法人株式等に係るもの、②関係法人株式等（連結法人による持株割合が25%以上の、他の内国法人の株式等）に係るもの、③連結法人株式等および関係法人株式等のいずれにも該当しない株式等に係るものに区分して行われる。その際、連結法人株式等、関係法人株式等ならびに短期所有株式等の判定については、連結グループを一体として行うこととされており、ここに単一主体概念を依拠する考え方が採られている。

④貸倒引当金の繰入限度額の損金算入

連結所得金額の計算上も、損金経理を要件に、連結法人が個別に計算した損金算入限度額を合計したものを損金算入としている。ただし、連結法人が、繰入限度額を計算する場合には、その対象となる金銭債権に他の連結法人に対する金銭債権を含めてはならないとしている。これは、連結法人間の金銭債権は単なる事業部門間の資金移動にすぎないとみなしているからであり、連結グループを単一主体概念で捉えていることを示している。

⑤連結法人以外の法人に対する寄附金の損金不算入

連結納税制度のもとでは、連結親会社の資本等の金額や連結所得金額を基礎に、連結グループを一体として、連結法人以外の法人に対する寄附金の損金算入限度額の計算が行われる。連結グループを損金算入限度額の計算単位としているので、単一主体概念が重視されているといえる。

⑥交際費等の損金不算入

連結納税制度のもとでは、交際費等の損金不算入額の計算は、連結親会社の資本等の金額を基礎に、連結グループを一体として行われる。これについても、連結グループを損金不算入額の計算単位としているので、単一主体概念が前提にあるといえる。

⑦税額控除額の計算

連結法人税に対する税額控除には、所得税額の控除、外国税額の控除、特別税額の控除、の3つがあるが、その金額については、いずれも連結グループを一体として計算される。したがって、税額控除額の計算においても、単一主体概念が前提となっているといえる。

⑧連結納税制度の適用開始時、連結グループへの加入時ならびに連結グループからの離脱時における課税関係の調整

連結納税制度の適用開始時、連結グループへの加入時ならびに連結グループからの離脱時には、連結予定法人の資産の時価評価や欠損金の繰越控除制限が課せられる。これは、単体で事業活動を行って稼得した所得に対しては、単体法人を納税単位として課税関係を完結させ、グループで事業活動を行って稼得した所得に対しては、そのグループを納税単位として課税関係を完結させるという考え方に基づくものであり、単一主体概念を重視していることがうかがえる。

⑨利益・損失の二重計上の防止

わが国の連結納税制度のもとでは、連結子会社の利益に対する二重課税や連結子会社に生じた損失の二重控除を回避するために、連結所得金額として課税された連結子会社の所得金額や連結所得金額から控除された連結子会社の欠損金に応じて、連結子会社株式の帳簿価額の修正を行うこととしている。これは、3節で紹介した米国の投資修正規定と同様の趣旨に、基づくものであり、したがって米国の投資修正規定と同様、単一主体概念を重視した処理といえる。

一方、連結法人の個別主体性を尊重し、連結主体観として個別主体概念を前提に個別主体アプローチに依拠していると特徴づけられる項目として、次のようなものを挙げることができる。

①会計方針の統一の不要

連結法人が適用する会計方針が連結法人間で異なっている場合でも、連結納税制度のもとでは、それを統一することは必要とされない。これは、連結法人の個別主体性を考慮し、個別主体概念を重視したものと考えられる。

②連結法人間取引における繰延方式の採用

わが国の連結納税制度のもとでは、連結グループ内で資産の移転などの取引を行った場合に生じた損益は、取引を行った時点では、譲渡した連結法人においていったん繰延処理を行い、その資産が連結グループ外へ移転した時点、あるいは連結グループ内で費用化された時点で、当該損益は実現したものとみなして、譲渡した連結法人において損益計上することとしている。

これは、米国の連結納税制度でいうところの繰延方式の適用を意味するものである。繰延方式は、利益の実現と帰属の認識において、連結法人の個々の個別主体性が尊重されることに特徴がある。したがってわが国の繰延方式においても、個別主体概念が前提にあると考えられる。

③連結法人税額の連結法人への配分

連結法人が連結法人税額の負担額として支出し、または連結法人税額の減少額として収入すべき金額は、その連結法人の個別所得金額に税率を乗じて計算した金額または個別欠損金額に税率を乗じて計算した金額に、税額控除等についてその連結法人に帰せられる金額を減算し、または加算した金額として計算される。そして、そのように算定された連結法人税額は、連結グループ内の連結法人の個別所得金額または個別欠損金額を基礎として、各連結法人に配分されることになる。この連結法人税額の配分において、連結法人の個別所得金額または個別欠損金額が基準とされる点に、連結法人の個別主体性を尊重していることが窺える。

5. 連結納税制度における連結主体観の二面性

連結納税制度における連結主体観には、企業グループが有する特性に基づいて、企業グループとしての経済的一体性を重視する単一主体概念と企業グループを構成する個々の会社の個別主体性を重視する個別主体概念がある。井上〔1996, 243頁〕によれば、連結納税制度における連結主体観の本質は、連結グループにおける租税負担の算定や配分、あるいは連結法人による租税回避行為に対して、税法規定が明確な答えを規定していない場合に、処理の拠りどころとなる基本的原理として理解されるべき概念であるという。連結主体観の本質をこのように捉えるならば、理論的には、連結納税制度の構築・実践に際しては、単一主体概念と個別主体概念のいずれかに依拠し、連結主体観として首尾一貫した立場が採られるべきであると考えられる。

しかしながら前節までの考察からも明らかなように、米国やわが国の連結納税制度において単一主体概念と個別主体概念とが交錯しており、形成された実際の制度における連結主体観には二面性が見られる。その背景にはいくつかの要因があると思われるが、その中でも次に述べるような連結納税制度の制度的特質は、連結主体観の二面性をもたらす大きな要因のひとつになっていると考えられる。

「基本的考え方」において、「連結納税制度の創設は、法人格を有する個々の法人を納税単位とするわが国の法人税の課税体系の中に、企業グループを一つの納税単位とする新たな課税体系を創設するものであり、……」と示されているように、連結納税制度は、法人課税制度のなかに、法形式上の法人格を課税単位とする従来の個別納税制度と並存する制度である。また、連結納税制度における連結グループは、株式保有による支配従属関係のもとに成り立っている

ため、連結グループには、経済的一体性だけではなく流動性あるいは不安定性といった特徴もみられる。このために、連結納税制度の構築や実践に際しては、連結納税制度と個別納税制度との整合性や、連結グループにみられる経済的一体性と流動性といった特性を考慮しなければならない。これを連結主体観に関連させて言い換えるならば、連結納税制度のもとでは、連結グループの単一主体性を認めながらも、連結支配関係が解消された場合などに備えて連結法人の個別主体性を維持することが必然的に求められるのである。

また、連結納税制度の計算構造は、経済的一体性を有する連結グループ単位で連結所得金額や連結法人税額を算定し、最終的な連結租税債務を個別法人へ配分するという仕組みになっている。それゆえに、連結所得金額や連結法人税額の計算においては、租税算定単位である連結グループの単一主体性が反映され、連結法人税額の連結法人への配分をめぐっては、連結法人の個別主体性が反映されていなければならない。

さらに連結納税制度には、租税回避行為の防止という政策的配慮のゆえに、本来のあるべき課税所得計算が歪められるという側面がある点も連結主体観の二面性をもたらす要因となっていると考えられる。

以上のことを踏まえると、連結納税制度において連結主体観の首尾一貫性を確保することは困難であることを指摘することができる。連結納税制度における連結主体観の二面性は、連結納税制度の性質上、当然の帰結であると考えられるべきなのであろうか。いずれにしてもこのことが結果として、連結納税制度の実践を著しく複雑化させている要因になっていることだけは否定できないであろう。

6. 要約

本稿では、連結納税制度の構築・実践に際しての連結主体観のあり方を、米国とわが国の連結納税制度の考察を通じて明らかにしてきた。

本稿で検討した内容を要約すると、次のとおりである。

- (1) 連結納税制度のもとで課税単位とされる連結グループは、経済的一体性と流動性という相異なる性質を有するため、連結納税制度の枠組みの構築に際し、それをどのように反映させていくのが論点となる。この問題は、連結グループ内の法人関係の本質をどのように捉えるかという連結主体観の問題と密接に関連している。
- (2) 連結納税制度における連結主体観には、単一主体概念と個別主体概念がある。単一主体概念のもとでは、企業グループは、それ自体が単一の納税主体として考えられ、企業グループを構成する法人は、単にその一構成員として存在するにすぎないとされる。一方、個別主体概念のもとでは、個々の課税所得や税額を算定するための納税主体として法人の独立

性が尊重され、企業グループは、そのような法人の集合体であると考えられる。連結主体観は、連結納税制度を構築し実践していくうえでの基本的原理となる。

- (3) したがって理論的には連結主体観として首尾一貫した立場が採られるべきであるが、実際の連結納税制度における連結主体観には二面性がみられ、連結納税制度の制度的特質ならびに租税回避行為の防止という実践課題からは首尾一貫性の確保が困難となる側面があることを指摘することができる。

引用文献・参考文献

- Abbott, David F., “A Matter of Equity and Convenience” – The Nature of the Consolidated Return as Reflected in Recent Developments,” *Taxes*, Vol.67, No.12 (December 1989), pp.1072-1101.
- American Institute of Certified Public Accountants, “NEWS REPORT,” *The Journal of Accountancy*, Vol.121, No.1 (January 1966), pp.8-15.
- Charles Ilfeld Co. v. Hernandez, 292 U.S.62, 1934.
- Crestol, Jack, Kevin M. Hennessey, and Richard F. Yates, *The Consolidated Tax Return*, Warren, Gorham and Lamont, 1995.
- Crestol, Jack and Kevin M. Hennessey, *The Consolidated Tax Return 1997 Cumulative Supplement*, Warren, Gorham and Lamont, 1997.
- Crumbly, D. Larry, “Narrowing the Taxable and Accounting Income Gap for Consolidations,” *The Accounting Review*, Vol.63, No.3 (July 1968), pp.554-564.
- Dahlberg, James L., “Aggregate vs. Entity: Adjusting the Basis of Stock in Subsidiary Filing a Consolidated Return,” *Tax Law Review*, Vol.42, No.3 (Spring 1987), pp.547-567.
- Dale, E.Randolph, “Consolidated Return Regs Introduce New Concepts for Taxing Intercompany Profits,” *The Journal of Taxation*, Vol.24, No.1 (January 1966), pp.6-9.
- Dring, James F., “Handling Investment Adjustments and Excess Losses under the New Consolidated Regs.,” *Journal of Taxation*, Vol.27, No.3 (September 1967), pp.166-171.
- Finance Committee Report on the 1918 Act, Sen. Rep. No.617, 65th Cong., 3rd Sess.
- Henry C. Beck Builders, Inc. v. Comm., 41 TC 616, 1964.
- H.R. Rep. No.704, 73d Cong., 2d Sess. 17, 1934.
- Streuling, Guenther Fred, *A Comparison of Income Tax Regulations for Consolidated Returns and Generally Accepted Consolidation Practices for Financial Statements*, Ann Arbor, 1978.
- 井上久彌『企業集団税制の研究』中央経済社、1996年。
- 金光明雄「わが国法人課税制度における連結納税制度導入の意義と課題に関する研究」神戸大学大学院経営学研究科課程博士論文、2003年。
- 税制調査会法人課税小委員会『連結納税制度の基本的考え方』、2001年10月。
- 中田信正『連結納税申告書論』中央経済社、1978年。
- 中田信正『法人税法における連結納税制度の課題』桃山学院大学総合研究所、2002年。

(2005年10月31日受理)